

Innehåll

7	Registrering	1
7.1	Inledning	1
7.2	Vem ska registreras?.....	2
7.2.1	Inledning	2
7.2.2	Arbetsgivarområdet.....	2
7.2.3	Mervärdesskatt	3
7.2.3.1	Unionsrätten	3
7.2.3.2	Den som är skattskyldig ska registreras	3
7.2.3.3	Vissa som inte är skattskyldiga ska registreras	4
7.2.3.4	Utländsk företagare	5
7.2.4	Punktskatt.....	8
7.2.5	Kassaregister	9
7.2.6	Företrädare	9
7.3	Anmälan för registrering.....	10
7.3.1	Anmälan – näringsverksamhet	10
7.3.1.1	Anmälningsplikt.....	10
7.3.1.2	Personer som ska anmäla sig för registrering.....	10
7.3.1.3	Inom vilken tid anmälan ska lämnas	12
7.3.1.4	Flera verksamheter	12
7.3.1.5	Hur en anmälan för registrering görs	12
7.3.2	Anmälan – kassaregister	14
7.3.3	Ändringsanmälan	14
7.4	Föreläggande	15
7.5	Beslut m.m. i samband med registrering	16
7.5.1	Beslut om registrering	16
7.5.2	Övriga beslut i samband med registrering.....	17
7.5.2.1	Arbetsgivarområdet.....	17
7.5.2.2	Mervärdesskatt	17
7.5.2.3	Punktskatt.....	19
7.5.3	Registreringsnummer m.m.	19
7.5.4	Tidpunkt för registrering	21
7.5.5	Särskild handling om beslutad registrering	23
7.6	Avregistrering.....	24
7.6.1	Avregistrering på egen begäran eller på Skatteverkets initiativ	24
7.6.2	Tidpunkt för avregistrering	28
7.6.3	Beslut om avregistrering	28

7 Registrering

7.1 Inledning

Regler om registrering av vissa näringsidkare finns i 7 kap. SFL. I det kapitlet finns bestämmelser om

- vem som ska registreras (7 kap. 1 § SFL), se avsnitt 7.2,
- anmälan för registrering (7 kap. 2–4 §§ SFL), se avsnitt 7.3,
- föreläggande (7 kap. 5 § SFL), se avsnitt 7.4, och
- avregistrering (7 kap. 6 § SFL), se avsnitt 7.6.

Avsnitt 7 behandlar även förfarandet kring registrering, såsom beslut om registrering och tidpunkt för registrering, se avsnitt 7.5.

Registreringen är en åtgärd som vidtas för att Skatteverket ska kunna administrera t.ex. skatteavdrag, mervärdesskatt och punktskatt, dvs. kunna ta emot inbetalningar, återbetala mervärdesskatt, meddela beslut om skatt och utföra skattekontroller m.m.

Övergångsbestämmelser

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012 och ska som huvudregel tillämpas första gången fr.o.m. detta datum. SBL har upphört att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande med vissa undantag för tid före den tidpunkt då SFL ska tillämpas för första gången (punkterna 1 och 18 i övergångsbestämmelserna till SFL).

Detta innebär att SFL:s regler om registrering ska tillämpas första gången för sådana beslut om registrering som meddelas fr.o.m. den 1 januari 2012. Det innebär också att SFL:s regler om omprövning och överklagande ska tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2012 i fråga om beslut om registrering.

7.2 Vem ska registreras?

7.2.1 Inledning

Vem som ska registreras framgår av 7 kap. 1 § SFL. Huvudregeln är att Skatteverket ska registrera den som ska göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter eller är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Den som är skattskyldig enligt lagen om skatt på energi, lagen om alkoholskatt, lagen om tobaksskatt, lagen om skatt på annonser och reklam m.fl. punktskattelagar ska också registreras. Dessutom ska den som är skyldig att använda kassaregister registreras.

När det gäller mervärdesskatt förekommer det dock att vissa skattskyldiga inte ska registreras medan andra som inte är skattskyldiga ska registreras. Även på punktskatteområdet finns det skattskyldiga som inte ska registreras. Det rör sig om aktörer vars skattskyldighet typiskt sett är temporär eller oregelbunden.

Om den som ska registreras enligt ovan har utsett en företrädare ska företrädaren registreras i stället för huvudmannen.

I avsnitten 7.2.2–7.2.6 framgår mer i detalj vem som ska registreras enligt bestämmelserna i 7 kap. SFL.

7.2.2 Arbetsgivarområdet

Skatteavdrag

Skatteverket ska registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag (7 kap. 1 § första stycket 1 SFL).

Skyldigheten att göra skatteavdrag omfattar inte endast den som är arbetsgivare, alltså som betalar ut ersättning för arbete, utan också den som ska göra skatteavdrag från ränta och utdelning.

Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska inte göra skatteavdrag enligt SFL. Skatteavdrag enligt SFL kan inte heller göras frivilligt av sådan arbetsgivare eller efter överenskommelse med de anställda etc. Sådan utländsk arbetsgivare ska således inte registreras på denna grund (Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 604256-04/111). Jämför dock kantrubriken Arbetsgivaravgifter.

Skatt enligt SINK och A-SINK tas fr.o.m. den 1 januari 2012 ut enligt SFL. Detta innebär att den som är skyldig att göra avdrag för sådan skatt ska vara registrerad. Skatteavdrag för sådan skatt behandlas i avsnitt 13.

Arbetsgivaravgifter

Skatteverket ska vidare registrera den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter (7 kap. 1 § första stycket 2 SFL).

Begreppet arbetsgivaravgifter omfattar även sådan särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala (1 § lagen [1990:659] om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift).

En utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här i landet är i vissa fall skyldig att betala arbetsgivaravgifter. I de fall sådan skyldighet föreligger ska den utländske arbetsgivaren registreras.

Representant

Den som utsetts som representant för enkelt bolag eller partrederi ska registreras av Skatteverket (7 kap. 1 § andra stycket SFL), se vidare avsnitt 7.2.6.

7.2.3 Mervärdesskatt

7.2.3.1 Unionsrätten

För mervärdesbeskattningen inom EU och därmed också för handeln inom unionen har registreringen och det vid registreringen tilldelade registreringsnumret för mervärdesskatt en central betydelse (prop. 1994/95:57 s. 91 f.). Skyldigheten att anmäla sig för registrering till mervärdesskatt och skyldigheten för Skatteverket att registrera den som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet följer av mervärdesskattedirektivet (jfr artiklarna 213–216 i mervärdesskattedirektivet).

I rådets förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri påpekas vikten av att bl.a. registreringsuppgifterna är uppdaterade, av god kvalitet och följaktligen mer tillförlitliga. För att uppgifterna om bl.a. registreringsnummer ska vara tillförlitliga ska medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att de uppgifter som lämnas av den som ansöker om registrering till mervärdesskatt är fullständiga och tillförlitliga (artikel 22 i rådets förordning [EU] nr 904/2010).

7.2.3.2 Den som är skattskyldig ska registreras

Skattskyldig

Skatteverket ska med vissa nedan uppräknade undantag registrera den som är skattskyldig enligt ML (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). Begreppet skattskyldig definieras i 1 kap. 1 § ML och beskrivs närmare i Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 4.

4 Registrering, Avsnitt 7

Undantag	<p>Alla som är skattskyldiga ska dock inte registreras. Undantag från registreringsskyldigheten gäller</p> <ul style="list-style-type: none">– den som enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel och vissa punktskattepliktiga varor (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). För närmare information om dessa skattskyldiga, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitten 9.4.2.2 och 9.4.2.3.– mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. 1 § ML. Det är i stället den som är gruppchef för mervärdesskattegruppen som ska registreras, se avsnitten 7.2.3.3 och 7.2.6.– den som är skattskyldig för mervärdesskatt som tas ut vid import. I sådana fall gäller tullagen i stället (22 kap. 1 § andra stycket ML och 2 kap. 1 § första stycket 4 SFL). <p>Vad gäller den särskilda ordningen för försäljning av elektroniska tjänster ska den näringsidkare som vill tillämpa den ordningen ansöka om det hos Skatteverket. Är de förutsättningar som anges i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster uppfyllda fattar Skatteverket ett s.k. identifieringsbeslut. Detta förfarande kallas således inte registrering. Se vidare Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitt 43.</p> <p>7.2.3.3 Vissa som inte är skattskyldiga ska registreras</p> <p>Skatteverket ska registrera vissa som inte är skattskyldiga för mervärdesskatt. Vilka dessa är framgår nedan.</p>
Rätt till återbetalning	<p>Skatteverket ska registrera den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ML. Detta förutsätter att den återbetalningsberättigade inte omfattas av det elektroniska återbetalningsförfarandet som följer av 19 kap. 1 § ML (7 kap. 1 § första stycket 4 SFL). För närmare information om dessa återbetalningsberättigade, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitten 15.2.2.3 och 15.5–15.10.</p>
Unionsinternt förvärv	<p>Den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket ML ska registreras av Skatteverket (7 kap. 1 § första stycket 5 SFL). För närmare information om den som gör sådant unionsinternt förvärv, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 9.4.4.</p>

Utländsk företagare	<p>Skatteverket ska registrera en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ML. Detta förutsätter dock att den utländske företagaren</p> <ul style="list-style-type: none">– inte omfattas av det elektroniska återbetalningsförfarandet som följer av 19 kap. 1 § ML, och– inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5 (7 kap. 1 § första stycket 6 SFL). <p>För närmare information om utländska företagare, se avsnitt 7.2.3.4.</p>
Näringsidkare	<p>Skatteverket ska registrera en näringsidkare som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet (7 kap. 1 § första stycket 7 SFL). För närmare information om en sådan näringsidkare, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 10.2.1.</p>
Jämkning	<p>Den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML ska registreras av Skatteverket (7 kap. 1 § första stycket 8 SFL). Detta beror på att den som är jämkningskyldig inte alltid är skattskyldig enligt ML. För närmare information om den som är skyldig att jämka, se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 16.</p>
Representant	<p>Den som utsetts som representant för enkelt bolag eller partrederi ska registreras av Skatteverket (7 kap. 1 § andra stycket SFL), se vidare avsnitt 7.2.6.</p>
Grupphuvudman	<p>Skatteverket ska registrera den som är huvudman för en mervärdesskattegrupp (7 kap. 1 § andra stycket SFL), se vidare avsnitt 7.2.6.</p>
Undantag	<p>Skatteverket ska inte registrera den som utsetts som ombud för en utländsk företagare, eftersom denne endast svarar för redovisningen av mervärdesskatten. Det är i stället den skattskyldige, dvs. den utländske företagaren som ska registreras, se avsnitt 7.2.3.4.</p>
	<p>7.2.3.4 Utländsk företagare</p>
Definition	<p>I detta avsnitt används begreppet utländsk företagare enligt den definition begreppet har i ML.</p> <p>En utländsk företagare kan vara antingen en fysisk eller juridisk person. Med begreppet utländsk företagare avses en</p>

6 Registrering, Avsnitt 7

näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML).

Företagarens nationalitet eller medborgarskap saknar betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Det avgörande är i stället om företagaren har sätet eller ett fast etableringsställe här i landet eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Ett bolag som har säte i Sverige och ägs av en utländsk företagare behandlas när det gäller mervärdesskatt på samma sätt som andra företag med säte i Sverige och omfattas således inte av begreppet utländsk företagare. Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitt 39.1.

Registrering

I vissa fall är en utländsk företagare skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Sverige.

Skatteverket ska med vissa undantag registrera den som är skattskyldig enligt ML. En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet enligt ML. Detta gäller även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En utländsk företagare som har en omsättning i Sverige kan bli skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i enlighet med 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL.

En utländsk företagare är dock inte alltid skattskyldig för omsättningar inom landet, eftersom det i vissa fall vid s.k. omvänd skattskyldighet är förvärvaren som är skattskyldig. Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitt 39.3.

Utländska företagare som är etablerade inom EU och har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML ska inte registreras i Sverige. Detta gäller under förutsättning att den utländske företagaren ska använda det elektroniska återbetalningsförfarandet som följer av 19 kap. 1 § ML för återbetalning av ingående mervärdesskatt (jfr 7 kap. 1 § första stycket 4 SFL). Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 15.2.

Registrering till mervärdesskatt i Sverige ska ske vid utländsk företagares enligt 3 kap. 30 a § ML undantagna omsättningar i Sverige av varor till ett annat EU-land. Att så är fallet beror på att sådana omsättningar medför rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 § första stycket ML

(7 kap. 1 § första stycket 4 SFL). Eftersom en undantagen omsättning av varor till ett annat EU-land är en omsättning inom landet kan en utländsk företagare som är etablerad inom EU i sådana fall inte använda det elektroniska ansökningsförfarande som har införts. Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 15.2.2.3.

Utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § andra stycket ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EU-land enligt 3 kap. 30 a § ML ska registreras (7 kap. 1 § första stycket 4 SFL).

Registrering till mervärdesskatt ska också ske vid utländsk företagares överföring av varor. Detta gäller trots att överföringarna som utgör unionsinterna förvärv inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML (7 kap. 1 § första stycket 5 SBL).

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ML ska registreras. Detta förutsätter dock att den utländske företagaren

- inte omfattas av det elektroniska återbetalningsförfarandet som följer av 19 kap. 1 § ML, och
- inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5 (7 kap. 1 § första stycket 6 SFL).

Anmälan för registrering

Den som är skattskyldig enligt ML ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Se avsnitt 7.3.1.2.

Registreringsort

Registrering till mervärdesskatt av utländska företagare sker hos Skatteverket. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller inte. Företagare från Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike ska vända sig till utlandsskattekontoret i Malmö. Företagare från övriga länder vänder sig till utlandsskattekontoret i Stockholm.

Ombud

Vissa utländska företagare ska företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud, se avsnitt 6.2.

7.2.4 Punktskatt

Skattskyldig

Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (7 kap. 1 § första stycket 9 SFL).

Skatteverket ska vidare registrera den som är skattskyldig enligt

- lagen (1972:820) om skatt på spel (LSP),
- lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel (LSB),
- lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m. (LPG),
- lagen (1991:1482) om lotteriskatt (LSL),
- 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS),
- 9, 12, 14 eller 15 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS),
- 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 § första stycket eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE),
- lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus (LSN),
- lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA),
- lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer (LSTK), eller
- lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. (LSTF) (7 kap. 1 § första stycket 10 SFL).

Detta innebär att den som godkänts som upplagshavare, registrerad varumottagare eller registrerad avsändare enligt LTS, LAS eller LSE ska registreras. Även vissa distansförsäljare enligt dessa lagar ska registreras. Vidare ska den som godkänts som lagerhållare enligt LTS eller LSE respektive den som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 (producent) eller 2 (leverantör) LSE registreras. Övriga aktörer vars skattskyldighet enligt LAS, LTS eller LSE typiskt sett är temporär eller oregelbunden ska inte registreras.

Den som är skattskyldig enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande ska inte registreras. I övrigt ska den som är skattskyldig för punktskatt registreras.

Representant

Den som utsetts som representant för enkelt bolag eller partrederi ska registreras av Skatteverket (7 kap. 1 § andra stycket SFL), se vidare avsnitt 7.2.6.

Även om en representant har utsetts ska följande aktörer vara registrerade:

- upplagshavare (10 § LTS, 9 § LAS och 4 kap. 3 § LSE),
- registrerade varumottagare (13 § LTS, 12 § LAS och 4 kap. 6 § LSE),
- registrerad avsändare (15 § LTS, 14 § LAS och 4 kap. 8 § LSE),
- distansförsäljare (16 § första stycket LTS, 15 § första stycket LAS och 4 kap. 9 § första stycket LSE),
- lagerhållare (38 § LTS och 4 kap. 15 § LSE),
- producent (11 kap. 5 § första stycket 1 LSE), och
- leverantör (11 kap. 5 § första stycket 2 LSE).

**Skatte-
representant**

Skatteverket ska registrera den som utsetts som skatte-
representant för en utländsk försäkringsgivare (7 kap. 1 §
andra stycket SFL), se vidare avsnitt 7.2.6.

**Ombud för
general-
representation**

Om försäkringsgivaren bedriver verksamhet genom general-
representation i Sverige är det i stället ombudet för general-
representationen som ska registreras (7 kap. 1 § andra stycket
SFL), se vidare avsnitt 7.2.6.

7.2.5 Kassaregister

Skatteverket ska registrera den som är skyldig att använda
kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§ (7 kap. 1 § första stycket 11
SFL).

7.2.6 Företrädare

Om den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket
SFL har en företrädare enligt 5 kap. SFL ska företrädaren
registreras i stället för huvudmannen (7 kap. 1 § andra stycket
SFL).

Bestämmelserna i 5 kap. SFL avser sådana företrädare som ska
redovisa och betala huvudmannens skatt. Dessa företrädare är

- ombud för en generalrepresentation (5 kap. 1 § SFL). För
närmare information om detta ombud, se avsnitt 5.2.

- representant för enkelt bolag eller ett partrederi (5 kap. 2 § SFL). För närmare information om denna representant, se avsnitt 5.3.
- huvudman för en mervärdesskattegrupp (5 kap. 3 § SFL). För närmare information om denna grupphuvudman, se avsnitt 5.4 och Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 8.3.
- skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare (5 kap. 4 § SFL). För närmare information om denna skatterepresentant, se avsnitt 5.5.

7.3 Anmälan för registrering

7.3.1 Anmälan – näringsverksamhet

7.3.1.1 Anmälningsplikt

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (7 kap. 2 § första stycket SFL).

En revisor ska anmärka bl.a. om ett bolag eller företag inte anmäler sig för registrering enligt 7 kap. 2 § SFL (9 kap. 34 § ABL, och 30 § revisionslagen [1999:1079]). Om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning om att bolaget inte har fullgjort ovannämnda skyldighet ska revisorn enligt 9 kap. 37 § ABL respektive 32 a § revisionslagen sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket.

7.3.1.2 Personer som ska anmäla sig för registrering

Av bestämmelsen i 7 kap. 2 § SFL framgår vem som ska anmäla sig för registrering. Det är endast den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL som ska anmäla sig för registrering (7 kap. 2 § SFL).

Arbetsgivar- området

Den som i näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete och ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § SFL är skyldig att anmäla sig för registrering (7 kap. 2 § första stycket SFL). Detta innebär att en fysisk person som utanför näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete inte behöver anmäla sig för registrering. Däremot ska denne registreras när skatteavdrag och arbetsgivaravgifter redovisas (prop. 1996/97:100 s. 529). Detta innebär således att en arbetsgivare som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter

men som inte betalar ut ersättningen för arbete i en av honom bedriven näringsverksamhet inte är skyldig att lämna en anmälan för registrering. Av praktiska skäl måste dock arbetsgivaren, om han inte har för avsikt att lämna en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL, på något sätt underrätta Skatteverket om att han ska redovisa och betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter.

Mervärdesskatt

Den som avser att bedriva verksamhet som medför skyldighet att vara registrerad till mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § SFL är skyldig att anmäla sig för registrering till mervärdesskatt (7 kap. 2 § första stycket SFL). Denna bestämmelse motsvaras av artikel 213 i mervärdesskattedirektivet.

Från skyldigheten att anmäla sig för registrering till mervärdesskatt finns ett undantag. Detta undantag gäller endast övergångsvis och upphör för beskattningsår som påbörjas den 1 februari 2012 eller senare (punkten 1 d i övergångsbestämmelserna). Undantaget från anmälningsplikten gäller endast den som har

1. en yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 eller 2 och andra stycket ML, dvs. på grund av viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter och omsättning av vara eller upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från privatbostadsfastighet eller fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag, och
2. rätt att redovisa mervärdesskatt för helt beskattningsår i självdeklarationen enligt 10 kap. 31 § SBL.

Om dessa villkor är uppfyllda anses den skattskyldige ha fullgjort sin anmälningsplikt genom att lämna inkomstdeklarationen (3 kap. 2 § tredje stycket SBL).

Från och med beskattningsår som börjar den 1 februari 2012 eller senare gäller dock att alla som ska redovisa mervärdesskatt och som ska vara registrerade är skyldiga att anmäla sig för registrering. Möjligheten för vissa att fullgöra sin anmälningskyldighet genom att lämna deklaration upphör därmed att gälla (prop. 2010/11:165 s. 320).

Punktskatt

Den som är skyldig att redovisa punktskatt och ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § SFL är skyldig att anmäla sig för registrering (7 kap. 2 § första stycket SFL).

Anmälan görs för varje punktskatt för sig. Den som ansöker om godkännande som upplagshavare, registrerad varu-

mottagare eller registrerad avsändare enligt LTS, LAS eller LSE anses uppfylla anmälningsskyldigheten enligt 7 kap. 1 § SFL i och med att ansökan om godkännande lämnas. Detsamma gäller den som ansöker om godkännande som lagerhållare enligt LTS eller LSE.

Den som ska vara registrerad för redovisning av punktskatt ska vända sig till Skatteverket, storföretagsregionen Ludvika-kontoret.

Företrädare

Den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket SFL kan ha utsett en företrädare enligt 5 kap. SFL. I sådant fall är det företrädaren som omfattas av anmälningsskyldigheten, eftersom det är företrädaren som ska registreras i stället för huvudmannen enligt 7 kap. 1 § andra stycket SFL.

7.3.1.3 Inom vilken tid anmälan ska lämnas

Anmälan för registrering ska lämnas innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas (7 kap. 2 § första stycket SFL).

En anmälan måste göras innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas för att det skatteadministrativa systemet ska fungera (prop. 2010/11:165 s. 319).

7.3.1.4 Flera verksamheter

Den som bedriver flera verksamheter som medför skattskyldighet för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska anmäla varje verksamhet till Skatteverket (7 kap. 2 § andra stycket SFL). Detta gäller oavsett att alla verksamheter ska redovisas i en och samma mervärdesskattedeklaration.

7.3.1.5 Hur en anmälan för registrering görs

Fastställt formulär

En anmälan för registrering ska göras enligt ett fastställt formulär. Med anmälan avses sådana anmälningar som görs enligt 7 kap. 2 och 3 §§ SFL (2 kap. 1 § SFF).

Anmälningssblankett

Skatteverket har med stöd av 22 kap. 3 § SFF fastställt formulär för sådan anmälan, "Skatte- och avgiftsanmälan" (SKV 4620). För punktskatterna har Skatteverket fastställt olika formulär för anmälan. Skyldigheten enligt 7 kap. 2 § SFL att anmäla sig för registrering hos Skatteverket fullgörs således genom att aktuell anmälningssblankett lämnas. Den som ansöker om godkännande som upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare eller lagerhållare enligt LTS, LAS eller LSE uppfyller den i 7 kap. 2 § SFL angivna

skyldigheten genom att lämna ansökan, såvitt avser 7 kap. 1 § första stycket 10 e–g SFL.

**Elektronisk
anmälan**

Anmälningsblanketterna finns tillgängliga för utskrift från Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se). Anmälan för registrering till mervärdesskatt och som arbetsgivare kan också ske elektroniskt på webbplatsen www.verksamhet.se. Information om hur skatte- och avgiftsanmälan samt den elektroniska anmälan ska fyllas i finns i broschyren ”Företagsregistrering”, SKV 418. Skatteverket har utfärdat föreskrifter om e-tjänster för företagsregistrering; SKVFS 2006:4 och SKVFS 2009:17.

Utländska företag

Ett utländskt företag, som är begränsat skattskyldig i Sverige, ska lämna registreringsanmälan genom blanketten ”Skatteanmälan för utländska företagare” (SKV 4632). Blanketten och information om hur den ska fyllas i finns på Skatteverkets webbplats. Skyldigheten enligt 7 kap. 2 § SFL att anmäla sig för registrering hos Skatteverket fullgörs således genom att nämnda anmälningsblankett lämnas.

Ett utländskt företag ska utöver anmälan även bifoga följande handlingar:

- Registreringsbevis som utvisar behörig firmatecknare. Detta gäller juridiska personer.
- Kopia på pass. Detta gäller enskilda näringsidkare.
- Fullmakt. Detta gäller ombud för utländsk företagare enligt 6 kap. 2 § SFL. Ombudet ska styrka sin behörighet att företräda den utländske företagaren genom en fullmakt. Skatteverkets blankett ”Power of attorney/Vollmacht/Procuration/Fullmakt” (SKV 5703) kan användas för att ge fullmakt.
- Intyg som är utfärdat av behörig myndighet som visar att företagaren inte har obetalda skatter och avgifter i hemlandet. Detta gäller ansökan om F-skatt.

I förekommande fall kan ytterligare handlingar behöva bifogas, se informationen om hur anmälan ska fyllas i.

**Mer än en
verksamhet**

Om anmälan ska lämnas för mer än en verksamhet enligt 7 kap. 2 § andra stycket SFL kan denna lämnas på en och samma blankett.

Underskrift

Anmälan för registrering ska skrivas under av sökanden (enskild näringsidkare eller behörig firmatecknare). Om firman

enligt bolagsordning eller föreningsstadgar ska tecknas av flera personer i förening måste samtliga skriva under anmälan. Det är representanten för ett enkelt bolag eller partrederi som lämnar anmälan i sitt namn och också skriver under den. Om en utländsk företagare har utsett ett ombud kan anmälan skrivas under antingen av den utländske företagaren eller ombudet. Ombudet ska styrka sin behörighet att företräda den utländske företagaren genom en fullmakt som ska bifogas anmälan för registrering.

Även en anmälan från s.k. lagerbolag ska vara undertecknad av behörig firmatecknare. Generalfullmakt ska inte godtas. Om den person som undertecknat inte är behörig företrädare, och anmälan inte kompletteras efter begäran, ska Skatteverket bedöma om anmälan ska avvisas och företaget inte registreras eller om en prövning i sak ska göras och företaget eventuellt registreras. Registrering ska ske om Skatteverket genom utredning har uppgifter som visar bolaget bedriver verksamhet som medför att det ska registreras enligt 7 kap. 1 § SFL.

7.3.2 Anmälan – kassaregister

Om den som ska anmäla sig för registrering är skyldig att använda kassaregister, ska anmälan innehålla uppgift om de kassaregister som finns i verksamheten (7 kap. 3 § SFL).

Detta innebär att en anmälan för registrering som görs av en näringsidkare som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§ ska innehålla uppgifter om de kassaregister som finns i verksamheten. Anmälningsskyldigheten omfattar inte kassaregister som utgör lagertillgång i inkomstskattelagens (1999:1229) mening (prop. 2006/07:105 s. 92).

Anmälan kan göras via Skatteverkets e-tjänst för kassaregister.

7.3.3 Ändringsanmälan

Om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras, ska den som är registrerad underrätta Skatteverket om ändringen inom två veckor från det att ändringen inträffade (7 kap. 4 § SFL).

Skyldigheten att anmäla ändrade förhållanden avseende registrering till mervärdesskatt motsvaras av artikel 213 i mervärdesskattedirektivet).

Skriftlig ändringsanmälan

Underrättelsen om de ändrade förhållandena ska lämnas skriftligen.

Den särskilda handling om beslutad registrering (registerutdrag) som erhållits vid registreringstillfället kan användas för ändringsanmälan. På Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se) finns dessutom en särskild blankett för anmälan/ansökan om avregistrering och ändring av uppgifter om mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter, SKV 4639. Ändrade förhållanden kan även lämnas elektroniskt på webbplatsen www.verksamt.se.

För punktskatter finns en särskild blankett för ansökan om avregistrering, SKV 5335. Ändrade förhållande i övrigt avseende punktskatt kan meddelas formlöst. En sådan under rättelse ska skickas till Skatteverket, storföretagsregionen, Ludvikakontoret.

Ändrade förhållanden avseende kassaregister kan lämnas via Skatteverkets e-tjänst för kassaregister.

Om Skatteverket får vetskap om att en uppgift som ligger till grund för registreringen har ändrats och den registrerade inte själv anmält ändringen kan Skatteverket på eget initiativ besluta om ändringen i registret. En sådan ändring ska kommuniceras med den registrerade innan åtgärden vidtas, om det inte är uppenbart obehövt. Beslutet meddelas genom en särskild upprättad beslutshandling.

7.4 Föreläggande

Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 7 kap. 2–4 §§ SFL att fullgöra dem eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns (7 kap. 5 § SFL).

Genom denna bestämmelse har Skatteverket möjlighet att förelägga den som inte fullgjort sin skyldighet att anmäla sig för registrering eller underrätta verket om ändring av uppgift som ligger till grund för registreringen. Även i det fall det behöver utredas om en person är skyldig att göra en anmälan eller lämna underrättelse får Skatteverket förelägga den person som utredningen avser att lämna nödvändiga uppgifter.

Ett föreläggande får förenas med vite (44 kap. 2 § SFL). Ett vitesföreläggande får överklagas. Ett föreläggande utan vite får dock inte överklagas (67 kap. 5 § SFL). Se vidare avsnitt 44.

7.5 Beslut m.m. i samband med registrering

7.5.1 Beslut om registrering

Ett beslut om registrering innebär att Skatteverket beslutar att registrera eller att inte registrera en person. Beslutet om registrering fattas med ledning av uppgifterna i en insänd anmälan för registrering samt eventuella andra uppgifter som Skatteverket har fått in. Beslut om registrering avseende viss punktskatt kan i vissa fall i stället fattas med ledning av uppgifterna i ansökan om godkännande avseende vissa aktörer enligt LAS, LTS eller LSE. Skatteverket kan också fatta beslut om registrering utan anmälan, s.k. tvångsregistrering.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål om mervärdesskatt slagit fast att registreringen är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Registreringen är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningsskyldighet, vilka åligganden i stället direkt följer av lagbestämmelser. I en anmälan om registrering får dock anses ligga också en framställning om ställningstagande i skattefrågan, dvs. om skattskyldighet eller rätt till återbetalning föreligger (RÅ 2002 not. 26 och RÅ 1987 ref. 115). Motvarande slutsatser får i tillämpliga delar även anses gälla arbetsgivarområdet och punktskatt.

Om registrering sker i enlighet med anmälan/ansökan meddelar Skatteverket beslutet om registrering genom att en särskild handling om beslutad registrering (registerutdrag) sänds till den registrerade, se vidare avsnitt 7.5.5. Om beslutet om registrering avviker från anmälan/ansökan måste beslutet meddelas genom en särskild upprättad beslutshandling. I dessa fall ska överklagandehänvisning alltid bifogas.

Vid registrering i samband med nedan uppräknade fall meddelas beslut om registrering genom en särskild upprättad beslutshandling.

- Avslag på anmälan/ansökan om registrering enligt 7 kap. 1 § SFL. I de här fallen har den som gjort anmälan ansett sig bedriva sådan verksamhet som medför skyldighet att vara registrerad enligt någon av punkterna i 7 kap. 1 § SFL, vilket Skatteverket inte anser.

- Tvångsregistrering enligt 7 kap. 1 § SFL. I de här fallen anser Skatteverket att en viss verksamhet medför skyldighet att vara registrerad enligt någon av punkterna i 7 kap. 1 § SFL, vilket näringsidkaren inte anser trots erhållet föreläggande om att lämna anmälan för registrering enligt 7 kap. 5 § SFL.

7.5.2 Övriga beslut i samband med registrering

Det förekommer att Skatteverket innan registrering kan ske måste meddela vissa beslut, t.ex. beslut om att frivillig skattskyldighet föreligger enligt 9 kap. 1 § ML. Det förekommer också att Skatteverket i samband med registreringen måste ta ställning till vissa frågor. I avsnitten 7.5.2.1–7.5.2.3 framgår mer i detalj vilka beslut m.m. som måste fattas i samband med registrering.

7.5.2.1 Arbetsgivarområdet

När det gäller arbetsgivarområdet förekommer att beslut måste meddelas avseende representant för enkelt bolag eller partrederi (5 kap. 2 § SFL).

7.5.2.2 Mervärdesskatt

Innan registrering till mervärdesskatt kan ske måste i vissa fall beslut om skattskyldighet enligt ML meddelas, så är fallet när det gäller

- Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal (9 kap. 1 § ML). Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitt 21.11.
- Frivillig skattskyldighet vid uppförandeskede (9 kap. 2 § ML). Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitt 21.11.
- Frivillig skattskyldighet för konstnär (1 kap. 2 b § ML). Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 4.5.
- Frivillig skattskyldighet vid unionsinterna förvärv då förvärvströskeln inte har överskridits (2 a kap. 4 § ML). Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 9.4.2.4.
- Vinstmarginalbeskattning vid försäljning av importerade konstverk, samlarföremål och antikviteter eller konst eller vid försäljning av konstverk som återförsäljaren har

Beslut angående skattskyldighet

förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo (9 a kap. 2 § ML). Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554), avsnitt 32.5.

Beslut om företrädare m.m.

Det förekommer också att vissa andra beslut måste meddelas innan registrering till mervärdesskatt kan ske, nämligen

- Mervärdesskattegrupp (6 a kap. 4 och 6 §§ ML).
- Representant för enkelt bolag eller partrederi (5 kap. 2 § SFL, jfr 6 kap. 2 § ML).
- Ombud för utländsk företagare (6 kap. 2 § SFL).

Skatteverket kan besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt i verksamheten innan omsättning förekommit, s.k. uppbyggnadsskede (10 kap. 9 § ML). Något beslut om registrering på grund av uppbyggnadsskede ska dock inte meddelas om registreringen till mervärdesskatt görs i enlighet med anmälan. Bedömningen av huruvida registrering till mervärdesskatt ska ske vid uppbyggnadsskeden ska göras i enlighet med vad som framgår av avsnitt 15.5 i Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553).

Övriga beslut

I samband med registreringen måste Skatteverket, utöver frågan om skattskyldighet och rätt till återbetalning, också ta ställning till bl.a. följande frågor:

- Vilken redovisningsperiod ska tillämpas; kalendermånad, kalenderkvartal eller beskattningsår? Se avsnitt 26.4.3.
- Vid vilken tidpunkt ska skattedeklaration lämnas; den 12 eller den 26? Se avsnitt 26.6.3.
- Vilken redovisningsmetod ska användas; faktureringsmetod eller bokslutsmetod? Se Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 18.3.
- På vilket sätt ska mervärdesskatten redovisas; mervärdesskattedeklaration eller inkomstdeklaration. Denna fråga gäller dock endast övergångsvis under 2012, se avsnitt 26.2.3.

Om beslut fattas i enlighet med anmälan meddelar Skatteverket beslutet i dessa frågor (redovisningsperiod m.m.) genom den särskilda handling om beslutad registrering (registerutdrag) som sänds till den registrerade, se avsnitt 7.5.5. Det är endast om Skatteverket frångår anmälan i något avseende som

Flera verksamheter

verket meddelar beslut genom en särskild upprättad besluts-handling.

Ett företags anmälan för registrering kan avse flera olika verksamheter, jfr avsnitt 7.3.1.4. Det kan förekomma att en av de angivna verksamheterna inte är yrkesmässig. I sådant fall måste Skatteverket underrätta företagaren om att verksamheten inte bedöms vara yrkesmässig och att företagaren därmed inte ska redovisa mervärdesskatt för denna verksamhet. Under-rättelsen ska utformas som ett meddelande.

7.5.2.3 Punktskatt

Innan registrering till punktskatt kan ske måste i vissa fall beslut meddelas, så är fallet när det gäller representant för enkelt bolag eller partrederi (5 kap. 2 § SFL).

I samband med registreringen måste Skatteverket också ta ställning till bl.a. vilken redovisningsperiod som ska tillämpas, dvs. ska redovisningsperioden vara ett beskattningsår enligt 26 kap. 17 § SFL. För den som är skattskyldig och redovisnings-skyldig enligt RSL måste Skatteverket även ta ställning till om deklaration ska lämnas för varje kalendermånad eller om redovisningsperioden ska omfatta två kalendermånader enligt 21 § RSL.

7.5.3 Registreringsnummer m.m.

Registrerings-nummer för mervärdesskatt

Den som registreras för redovisning av mervärdesskatt ska tilldelas ett registreringsnummer för mervärdesskatt (2 kap. 2 § första stycket SFF).

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om registre-ringsnummer i artiklarna 214–215. Registreringsnumret för mervärdesskatt spelar en viktig roll inom det system som tillämpas vid den unionsinterna handeln.

Registreringsnumret för mervärdesskatt är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret. Se vidare Skatteverkets broschyr om organisationsnummer (SKV 709). Registrerings-numret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas, skrivs registreringsnumret för mervärdesskatt i en följd. Om organisationsnumret är 556123-1234 skrivs registreringsnumret för mervärdesskatt på följande sätt: SE556123123401.

Numret skrivs ofta i faktura som ett person- eller organisations-nummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna

numret avser registrering till mervärdesskatt. I samband med unionsintern handel måste dock det fullständiga registreringsnumret för mervärdesskatt (Value Added Tax; VAT-nummer) användas. Med VAT-nummer avses således det fullständiga registreringsnumret för mervärdesskatt. Av bilaga 13 i Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 554) framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

Representant

I det fall delägarna i ett enkelt bolag eller partrederi har ansökt om representantredovisning tilldelas det enkla bolaget eller partrederiet ett organisationsnummer om ett sådant nummer saknas. Skatteverket tilldelar det enkla bolaget eller partrederiet ett organisationsnummer med stöd av 2 § lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. Organisationsnumret används för att i beskattningsdatabasen registrera uppgift om delägare i det enkla bolaget eller partrederiet. Att så sker beror på att Skatteverket i vissa situationer har behov av att känna till vilka som är delägare i ett enkelt bolag eller partrederi. Registrering av dessa uppgifter sker med stöd av 2 kap. 3 § 2 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (SdbL), jfr också 1 § i RSFS 2002:13.

Skatteverket tilldelar också representanten ett särskilt redovisningsnummer som knyts till organisationsnumret för det enkla bolaget eller partrederiet. Härigenom skapas ett samband mellan representanten och delägarna i det enkla bolaget eller partrederiet. Representanten tilldelas också det särskilda redovisningsnumret för att representantens egen skatteredovisning ska kunna skiljas från det enkla bolagets eller partrederiets. Representanten får därmed också ett särskilt skattekonto som ska användas för det enkla bolagets eller rederiets skatteredovisningar. Det är representantens redovisningsnummer som används för registrering enligt 7 kap. 1 § andra stycket SFL. Redovisningsnumret kommer därmed att vara detsamma som registreringsnumret. Under detta registreringsnummer lämnas skattedeklarationer för det enkla bolaget eller partrederiet. Övriga delägare lämnar inte någon skattedeklaration så länge representanten fullgör sina skyldigheter.

Grupphuvudman

I samband med att en mervärdesskattegrupp bildas enligt 6 a kap. 4 § ML tilldelas gruppen ett särskilt registreringsnummer (tio siffror). Befintliga registreringsnummer för mervärdesskatt för de företag som ingår i gruppen avregistreras från den tidpunkt gruppen anses bildad och är

inte giltiga för tid därefter. För att det ska vara möjligt för Skatteverket att veta vilka företag som ingår i en mervärdesskattegrupp registreras uppgift om detta i beskattningsdatabasen. Registrering av dessa uppgifter sker med stöd av 2 kap. 3 § 3 SdbL, jfr även 4 § i RSFS 2002:13. Härigenom skapas ett samband mellan gruppen och gruppmedlemmarna. Gruppens registreringsnummer är dock inte ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Ett sådant nummer (tolv siffror) tilldelas först om mervärdesskattegruppen även ska registreras till mervärdesskatt. Det är i sådant fall grupphuvudmannen, som i egenskap av företrädare för mervärdesskattegruppen, som ska registreras enligt 7 kap. 1 § andra stycket SFL, vilket innebär att registreringsnumret för mervärdesskatt utfärdas på grupphuvudmannen. Ett särskilt skattekonto upprättas också för grupphuvudmannen, som ska användas för gruppens mervärdesskatteredovisningar. Härigenom undviks en sammanblandning av grupphuvudmannens egna skattebetalningar och gruppens mervärdesskatt.

Det är det tilldelade registreringsnumret för mervärdesskatt som ska användas av gruppen, t.ex. på de fakturor som sänds ut från i gruppen ingående företag. Det är också registreringsnumret för mervärdesskatt som ska uppges vid unionsintern handel och som uppgiftslämnare vid redovisning i den periodiska sammanställningen. Vid redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration används dock det tiosiffriga registreringsnumret.

Skatte- representant

Den som har utsetts till skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare enligt 5 kap. 4 § SFL tilldelas ett särskilt registreringsnummer för att skatterepresentantens egen skatteredovisning ska kunna skiljas från den skatterepresentanten gör för den utländske försäkringsgivarens räkning. Skatterepresentanten får därmed också ett särskilt skattekonto som ska användas för den utländske försäkringsgivarens skatteredovisningar. Det är skatterepresentantens redovisningsnummer som används för registrering enligt 7 kap. 1 § andra stycket SFL. Redovisningsnumret kommer därmed att vara detsamma som registreringsnumret. Under detta registreringsnummer lämnas skattedeklarationer för den utländske försäkringsgivaren.

7.5.4 Tidpunkt för registrering

Ej retroaktiv registrering

Ett beslut om registrering gäller fr.o.m. den dag beslutet om registrering fattas. Det är således inte möjligt att registrera

någon retroaktivt. Detta gäller också i det fall Skatteverket beslutar om s.k. tvångsregistrering. Det finns dock inte något hinder mot att meddela beslut om skatt för redovisningsperioder före registreringstidpunkten. Eftersom skattskyldighet för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt inträder oavsett om registrering skett kan skattskyldigheten inträda före registreringsdatum.

Ett företag är också skyldigt att lämna en periodisk sammanställning för tid före registreringstidpunkten om unionsintern försäljning förekommit.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om retroaktiv registrering och funnit att ett beslut om registrering inte får ges verkan för tid innan registrering skett. Av domen framgår bl.a. följande:

”I mervärdesskattesystemet är registreringen en formell åtgärd med uppgift att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Med avseende på uppkomst och upphörande av den materiella skatteplikten för varor och tjänster, skattskyldigheten för näringsidkare och redovisningsskyldigheten för dem är registrering däremot utan betydelse. Skattskyldigheten och redovisningsskyldighet inträder sålunda omedelbart på grund av lagbestämmelserna och kan följaktligen gälla även under tid då näringsidkaren inte varit registrerad, liksom skyldigheterna kan sakna aktualitet även när en registrering består. Ett beslut om registrering innebär i enlighet härmed endast ett uttryck för att registreringsmyndigheten vid tiden för beslutet bedömt att skattskyldighet inträtt eller kommer att inträda för den registrerade eller att eljest särskilt angivna förutsättningar för registrering av honom föreligger och att till följd härav den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten skall kopplas in på den registrerade.

Frågan huruvida skattskyldighet till äventyrs inträtt redan före registreringen kan utredas oberoende av denna, och skattskyldighet som konstateras vid en sådan utredning kan leda till efterbeskattning. Denna är liksom en av registrering oberoende åtgärd.” (RÅ 1987 ref. 115). Jämför även RÅ 2002 not. 26.

EU-domstolen har i ett mål om mervärdesskatt slagit fast att det är en beskattningsbar persons förvärv av varor eller

tjänster, när han uppträder i den egenskapen, som bestämmer när mervärdesskattesystemet ska tillämpas (C-400/98 Breitsohl, punkt 35, C-118/11 Eon Aset Menidjunt, punkt 57, och C-153/11 Klub, punkt 39). Begreppet beskattningsbar person behandlas i Handledning för mervärdesskatt 2012 (SKV 553), avsnitt 7.2.

Om oriktig uppgift lämnats i skatte- och avgiftsanmälan och Skatteverkets beslut att registrera företaget grundats på den oriktiga uppgiften kan Skatteverket, när nya uppgifter framkommer, göra en ny bedömning av företagets skattskyldighet och avdragsrätt. En sådan omprövning kan innebära att företaget avregistreras. Avregistreringen ska inte göras retroaktivt, se avsnitt 7.6.2.

Aktiebolag

Ett aktiebolag är bildat när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare (2 kap. 4 § ABL). Retroaktiv registrering kan inte bli aktuell i något fall. Detta gäller även företagsöverlåtelser. Först när det övertagande företaget faktiskt har börjat bedriva verksamheten kan skattskyldighet komma i fråga. Retroaktivt övertagande av verksamhet kan inte godtas vad gäller arbetsgivaransvaret för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt mervärdesskatt. Retroaktiva företagsombildningar, som skett efter den 31 december 2004, godtas inte heller vid inkomstbeskattningen i det fall en enskild näringsidkare för över hela eller del av näringsverksamheten till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. Se 1 kap. 13 § IL, HFD 1977 Ba42 och FÖD 2440/78.

BFN

BFN har uttalat att skyldigheten att redovisa affärshändelser enligt BFL inte försvinner genom att ett företag senare överlåter den rörelse (inkrämet) till vilken affärshändelserna hör. Skyldigheten gäller oberoende av om överlåtelseavtalet uppges ha retroaktiv effekt civilrättsligt (BFN Informerar nr 3, december 2002).

7.5.5 Särskild handling om beslutad registrering

Skatteverket ska med ett undantag utfärda en särskild handling om beslutad registrering enligt ett fastställt formulär (2 kap. 3 § första meningen SFF).

Undantaget avser registrering som grundas på en förenklad skattedeklaration enligt 26 kap. 4 § SFL. Den som blivit registrerad på grund av att han lämnat en förenklad skattedeklaration får en särskild handling om beslutad registrering endast om han begärt det (2 kap. 3 § andra meningen SFF).

Skatteverket har med stöd av 22 kap. 3 § SFF fastställt ett formulär för en sådan handling. Från och med den 1 februari 2012 benämns denna handling "Registerutdrag".

När det gäller punktskatter skickas separata handlingar om beslutad registrering ut.

7.6 Avregistrering

7.6.1 Avregistrering på egen begäran eller på Skatteverkets initiativ

Den som är registrerad ska underrätta Skatteverket om en uppgift som ligger till grund för registreringen ändras (7 kap. 4 § SFL). Det gäller även sådana ändringar som innebär att förutsättningarna för registreringen upphör, t.ex. att verksamheten har lagts ned. När det gäller mervärdesskatt motsvaras denna bestämmelse av artikel 213.1 i mervärdesskattedirektivet.

Begäran

Om den som inte längre ska vara registrerad begär det, ska Skatteverket besluta om avregistrering (7 kap. 6 § första stycket andra meningen SFL).

För den som är registrerad till mervärdesskatt gäller också rådets förordning (EU) nr 904/2010. Avregistrering ska ske om den som är registrerad till mervärdesskatt har förklarat att den ekonomiska verksamheten, i enlighet med artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, har upphört (artikel 23 a i rådets förordning [EU] nr 904/2010).

Följande situationer kan vara orsak till en begäran om avregistrering

- verksamheten avvecklas,
- verksamheten fusioneras med annan verksamhet,
- verksamheten läggs ned,
- verksamheten överläts,
- den registrerade försätts i konkurs,
- den registrerade avlider,
- en mervärdesskattegrupp bildas, eller
- återkallelse av godkännande som upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare eller lagerhållare.

Skatteverkets initiativ

Det förekommer att den som är registrerad inte underrättar Skatteverket om en sådan ändring som innebär att förutsättningarna för registrering upphör, t.ex. att verksamheten har lagts ned. Skatteverket får i sådana fall på eget initiativ avregistrera den som inte längre ska vara registrerad (7 kap. 6 § första stycket första meningen SFL).

Bestämmelsen i 7 kap. 4 § SFL ger således inte bara den registrerade en möjlighet att avregistrera sig. Skatteverket har också möjlighet att avregistrera en person på eget initiativ, dvs. utan någon begäran från den registrerade.

När det gäller mervärdesskatt framgår detta också av rådets förordning (EU) nr 904/2010. Avregistrering ska ske om Skatteverket anser att den registrerade har upphört med sin ekonomiska verksamhet. Skatteverket får i synnerhet utgå från att den registrerade har upphört med sin ekonomiska verksamhet om den registrerade, trots sin skyldighet att göra det, inte har lämnat in några mervärdesskattedeklarationer och periodiska sammanställningar för ett år efter det att tidsfristen för inlämnande av den första uteblivna deklARATIONEN eller sammanställningen har löpt ut. Den registrerade ska dock ha rätt att på annat sätt styrka att ekonomisk verksamhet bedrivs (artikel 23 a i rådets förordning [EU] nr 904/2010).

Avregistrering ska också ske om näringsidkaren har lämnat falska uppgifter för att bli registrerad till mervärdesskatt, eller har underlåtit att anmäla ändring av sina uppgifter. Avregistrering i dessa fall förutsätter dock att Skatteverket skulle ha vägrat registrering till mervärdesskatt eller dragit tillbaka registreringsnumret för mervärdesskatt om den haft kännedom om detta (artikel 23 b i rådets förordning [EU] nr 904/2010).

Förutsättningar

En begäran om avregistrering ska prövas mot förutsättningarna för registrering (RÅ 1997 ref. 16). Detta gäller inte bara i det fall den registrerade begär att få bli avregistrerad utan även i det fall Skatteverket har för avsikt att avregistrera en person på eget initiativ. Avregistrering ska således bara ske om den registrerade vid tidpunkten för prövningen inte längre ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § SFL. Avgörande för om en person ska vara registrerad är i de allra flesta fall huruvida personen är skattskyldig, återbetalningsberättigad eller avgiftsskyldig. Detta ska alltid kunna styrkas med objektiva omständigheter.

Om den registrerade inte har begärt att bli avregistrerad är Skatteverket inte skyldigt att besluta om avregistrering. Från

administrativ synpunkt kan det nämligen vara att föredra för såväl Skatteverket som den registrerade att en registrering får stå kvar trots att den registrerade inte längre är skatt- eller avgiftsskyldig och därför inte har något att redovisa. Så är t.ex. fallet vid säsongsbetonad verksamhet, dvs. i fall där verksamheten och skatt- eller avgiftsskyldigheten kan sägas vara vilande under en tid. Det är enklare för näringsidkaren att vara registrerad under uppehållet än att göra en ny anmälan för registrering inför varje säsong. Fortsatt registrering underlättar även Skatteverkets administration (prop. 2010/11:165 s. 322). När det gäller den som är registrerad till mervärdesskatt måste en eventuell fortsatt registrering vägas mot vikten av att endast den som bedriver mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet ska vara registrerad. Att uppgifterna om en persons mervärdesskattestatus är uppdaterade är mycket viktigt för att mervärdesskattebedrägerier ska kunna bekämpas.

Det ska dock noteras att det med registreringen följer vissa skyldigheter. Den som är registrerad ska enligt 26 kap. 3, 5 och 6 §§ SFL med ett undantag lämna skattedeklaration även för perioder då det inte finns något att redovisa. Skyldigheten att lämna deklaration kvarstår alltså så länge registreringen kvarstår. Fullgörs inte deklarationsskyldigheten i rätt tid påförs den registrerade förseningsavgift. Det nämnda undantaget från skyldigheten att lämna skattedeklaration gäller bara den som är skyldig att lämna en arbetsgivardeklaration och innebär att en sådan deklaration inte behöver lämnas för perioder då det inte finns något att redovisa, t.ex. ett säsongsuppehåll, om Skatteverket skriftligen har upplysts om att det inte finns något att redovisa, se avsnitt 26.3.2.

Avveckling/nedläggning

Om den som inte längre bedriver näringsverksamhet begär att få bli avregistrerad, får Skatteverket besluta att registreringen ska bestå till dess att avvecklingen av verksamheten har slutförts (7 kap. 6 § andra stycket SFL).

När en verksamhet läggs ned kan avregistrering ske först då redovisningsskyldighet har inträtt för samtliga kvarvarande affärshändelser i verksamheten. Har varulager och inventarier inte sålts vid tidpunkten för nedläggningen, får avregistrering anstå till dess tillgångarna säljs eller tas ut ur verksamheten. Har mervärdesskatt på utestående fordringar och skulder inte redovisats, får avregistrering också anstå tills de har reglerats. Detta gäller t.ex. företag som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden. Det kan gå flera år mellan det att en näringsverksamhet upphör till dess att verksamheten är helt

avvecklad. För att Skatteverket ska kunna kontrollera att avvecklingen redovisas ska, även om en person begär att få bli avregistrerad på grund av att näringsverksamhet inte längre bedrivs, registreringen bestå till dess att verksamheten har avvecklats. Se prop. 2010/11:165 s. 322.

När t.ex. en jordbruksverksamhet upphör och inventarier och lager säljs på auktion erhålls ibland slutredovisning först ett år efter auktionen. Avregistreringen sker då först vid utgången av den redovisningsperiod då slutlikvid erhållits, såvida inte redovisningsskyldighet inträtt dessförinnan.

Bolagsverket

Det förekommer att juridiska personer avregistreras hos Bolagsverket men inte anmäler sig för avregistrering hos Skatteverket. Det kan finnas flera skäl till att ett bolag avregistrerats hos Bolagsverket, t.ex. likvidation, fusion, konkurs. Konsekvensen blir att bolaget inte längre existerar, det är upplöst. Ett bolag som upplösts ska inte vara registrerat som skattesubjekt för tid efter upplösningen. Om likvidationen eller konkursen i undantagsfall skulle återupptas får bolaget registreras på nytt. I samband med upplösningen regleras bolagets tillgångar och skulder. Beskattning sker t.o.m. dagen för avregistrering. Skatteverket måste således göra klart för sig på vilka grunder avregistrering sker och som en följd därav vidta de beskattningsåtgärder som kan bli aktuella i det enskilda fallet.

Fusion

En fusion enligt ABL innebär att ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag. Det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Det är det överlåtande bolaget som är deklARATIONSSKYLDIGT och ska redovisa mervärdesskatt, avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och punktskatt fram till den dag fusionen ägde rum. Det är således först från fusionsdagen som det överlåtande bolaget kan avregistreras.

När det gäller redovisning av inkomst av näringsverksamhet förhåller det sig annorlunda, vilket framgår av 37 kap. 17 och 18 §§ IL. Det överlåtande företaget ska inte beskattas för inkomst av näringsverksamhet för det beskattningsår som avslutas med fusion. Det är i stället det övertagande bolaget som är skattskyldig för det överlåtande företags sista beskattningsår. Se Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012 (SKV 305), avsnitt 11.5.1.

**Ej retroaktiv
avregistrering**

7.6.2 Tidpunkt för avregistrering

Avregistrering ska inte ske med retroaktiv verkan, jfr RÅ 1987 ref. 115 (se utdrag ur domen under avsnitt 7.5.3) och RÅ 1997 ref. 16. Inte heller den omständigheten att den registrerade lämnat oriktiga uppgifter om sin verksamhet i en anmälan om registrering och registreringen således bygger på felaktig grund medför att Skatteverket kan besluta om retroaktiv avregistrering. Skatteverket kan däremot genom beslut om skatt fastställa skatten till noll kr för redovisningsperioder under vilka någon verksamhet inte bedrivits.

Konkurs

Konkursgäldenären ska avregistreras vid konkursutbrottet, dvs. den dag gäldenären försätts i konkurs. Om konkursboet fortsätter verksamheten ska konkursboet registreras.

7.6.3 Beslut om avregistrering

I samband med avregistreringen sänds ett meddelande om avregistrering automatiskt ut. I det fall Skatteverket och den registrerade inte är överens om avregistreringen ska beslutet om avregistrering meddelas genom en särskild upprättad beslutshandling, jfr avsnitt 7.5.1. Ett beslut om avregistrering kan överklagas till förvaltningsrätten, se avsnitt 67.

Beslut om avregistrering på grund av återkallande av ett godkännande som upplagshavare, registrerad varumottagare, registrerad avsändare eller lagerhållare enligt LTS, LAS eller LSE meddelas också genom en särskild upprättad beslutshandling.